

Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung und seine Anwendung

Veröffentlicht in: Die steuerliche Betriebprüfung (StBp) 2004, 95

Inhaltsübersicht

I. Gesetzgebungsverfahren.....	2
II. Ziel des StraBEG.....	2
III. Verfassungsmäßigkeit der Steueramnestie.....	3
IV. Überblick über die Voraussetzungen.....	3
V. Steuerstraftat als Voraussetzung für Straffreiheit.....	4
VI. Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG).....	4
1. Übersicht.....	4
2. Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 StraBEG).....	5
a) Einnahmeverkürzungen (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG).....	5
b) Verkürzungen auf der Ausgabenseite (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG).....	6
3. Gewerbesteuer (§ 1 Abs. 3 StraBEG).....	6
4. Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 4 StraBEG).....	6
5. Erbschaft-/Schenkungssteuer (§ 1 Abs. 5 StraBEG).....	7
6. Vermögensteuer.....	7
7. Abzugssteuern nach dem EStG.....	7
VII. Erklärungsberechtigte Personen (§ 2 StraBEG).....	7
1. Täter.....	7
2. Teilnehmer.....	8
3. Steuerschuldner.....	8
4. Gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte.....	8
5. Gesamtrechtsnachfolger.....	9
VIII. Inhalt, Form und Adressat der Amnestieerklärung (§ 3 StraBEG).....	9
1. Form der Amnestieerklärung.....	9
a) Selbstberechnung.....	9
b) Amtlicher Vordruck und eigenhändige Unterschrift.....	10
c) Anfechtung durch Einspruch.....	10
3. Ergänzende Erklärung möglich.....	11
4. Spezifizierung der Einnahmen nach Kalenderjahren und Lebenssachverhalt..	11
5. Adressat der strafbefreienden Erklärung.....	12
IX. Umfang der Strafbefreiung (§ 4 StraBEG).....	12
1. Amnestierte Ansprüche.....	12
2. Unvollständige Erklärung.....	13
X. Sperrwirkung - Ausschluss der Straf- oder Bußgeldbefreiung (§ 7 StraBEG)...	13
1. Überblick.....	13
2. Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§ 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG).....	13
3. Tatentdeckung (§ 7 S. 1 Nr. 1 b StraBEG).....	14
4. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG).....	15
5. Abgabe einer Selbstanzeige (§ 7 S. 1 Nr. 3 StraBEG).....	15
XI. Sachlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 8 StraBEG).....	15
XII. Persönlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 9 StraBEG).....	15
XIII. Besondere straf- und steuerrechtliche Verjährung für Besteuerungszeiträume vor 1993 (§§ 11, 12 StraBEG).....	16

XIV. Höhe der Pauschalsteuer und Zahlungsfrist.....	16
XVI. Keine Ermittlungen nach Amnestieerklärung (§ 13 StraBEG).....	17
XVI. Verhältnis der Amnestieerklärung zur Selbstanzeige.....	17
XVII. Neue Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden.....	17
XVIII. Zusammenfassung.....	18

Die Diskussion um eine Steueramnestie in Deutschland hat mit der Verkündung des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003 (StraBEG)¹ ein Ende gefunden. Am 30.12.2003 ist das Gesetz in Kraft getreten. 15 Jahre nach dem „Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen“ (StrbEG) vom 25.07.1988² bietet sich damit dem Steuerbürger ein weiteres Mal die Chance, in der Vergangenheit begangene Steuersünden durch eine strafbefreiende Erklärung zu einem Pauschalsteuersatz zu beseitigen, ohne hierfür strafrechtlich belangt werden zu können.³

I. Gesetzgebungsverfahren

Die Bundesregierung hat zur Umsetzung des Amnestiegedankens am 18.02.2003 einen „Eckpunkte“-Beschluss verabschiedet. Einen ersten Referentenentwurf hat das Bundesministerium der Finanzen am 17.03.2003 mit dem „Entwurf eines Gesetz zur Neuregelung der Zinsbesteuerung und zur Förderung der Steuerehrlichkeit, Zinsabgeltungssteuergesetz – ZinsAbG“ vorgelegt. Am 18.06.2003 hat das Bundeskabinett einen weiteren Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit verabschiedet. Das StraBEG basiert auf dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 08.09.2003⁴. Hierbei handelt es sich um die überarbeitete Fassung des Entwurfs vom 17.03.2003 und 18.06.2003. Das Gesetz wurde in der Fassung vom 08.09.2003 am 17.10.2003 vom Deutschen Bundestag ohne Änderungen verabschiedet.⁵ Nachdem der Bundesrat den Gesetzentwurf am 07.11.2003 allerdings abgelehnt hatte, wurde der Vermittlungsausschuss angerufen, in welchem einzelne Vorschriften nochmals bearbeitet wurden. Das Grundkonzept der Steueramnestie blieb aber bestehen. Der Bundestag hat die geänderte Fassung am 19.12.2003 verabschiedet. Noch am selben Tag hat das Gesetz den Bundesrat passiert. Die Verkündung des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003 (StraBEG)⁶ erfolgte am 29.12.2003 und ist am 30.12.2003 in Kraft getreten. Bereits am 03.02.2003 hat das Bundesministerium der Finanzen ein Merkblatt zur Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung veröffentlicht, welches der einheitlichen Auslegung und für die Finanzverwaltung verbindliche Auslegung des StraBEG dient.

II. Ziel des StraBEG

Das StraBEG bietet nach dem Willen des Gesetzgebers, Bürgern, die ihre steuerlichen Pflichten in der Vergangenheit nicht erfüllt haben, durch eine befristete Möglichkeit einer Straf- und Bußgeldbefreiung, die einen Verzicht auf die verkürzten Steuern bei Zahlung einer im Regelfall günstigen pauschalierten Abgabe vorsieht, die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit und trägt so für die Vergangenheit zum Rechtsfrieden bei.⁷ Gleichzeitig mit der Straf- und

¹ BGBl. 2003 I, 2928

² BGBl. 1988 I, 1093, 1128

³ Ein Überblick über deutsche Steueramnestien findet sich bei Düll, IFSt-Schrift Nr. 410, S. 27 ff.

⁴ BT-Drucks. 15/1521

⁵ BT-Drucks. 15/1722

⁶ BGBl. 2003 I, 2928

⁷ BT-Drucks. 15/1309

Bußgeldbefreiung hat der Gesetzgeber die Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörden ab 01.04.2005 verbessert, um Steuerhinterziehung für die Zukunft zu erschweren. Mit dem Zusammenwirken dieser beiden Maßnahmen bezweckt der Gesetzgeber eine gerechte Finanzierung der Staatsaufgaben durch alle Staatsbürger und die dauerhafte Verbreiterung der Steuerbasis und der allgemeinen Lastenteilung.

III. Verfassungsmäßigkeit der Steueramnestie

Wie bereits bei dem „Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen“ (StrbEG) vom 25.07.1988⁸ wird auch bei dem Strafbefreiungserklärungsgesetz vom 23.12.2003 die Verfassungsmäßigkeit im Hinblick auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG bestritten. In Folge der Amnestie wird der Steuerhinterzieher sowohl in steuerlicher als auch in strafrechtlicher Hinsicht gegenüber dem steuerehrlichen Bürger besser gestellt. Der Steuerhinterzieher erhält Straf- und Bußgeldfreiheit zu einem besonders günstigen Pauschalsteuersatz. Eine solch preiswerte Straffreiheit motiviert den bisher steuerehrlichen Bürger für die Zukunft an einer Amnestierung teilhaben zu wollen und Steuern zu verkürzen. Zieht man das Urteil des BVerfG v. 27.06.1991⁹ heran, liegen ausreichend sachliche Gründe vor, die den Steuerverzicht rechtfertigen. Entgegen diesem Urteil und entgegen Stahl¹⁰ erscheint eine Amnestie trotz der die das StraBEG flankierende verbesserte Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden hinsichtlich Konten und Depots, die nach Auslaufen der Erklärungsfrist ab 01.04.2005 in Kraft treten, nicht vertretbar. Abzustellen ist nicht auf anstehenden Kontrollmöglichkeiten, sondern auf u.a. die zu erwartenden Steuermehreinnahmen, die die bestehenden Haushaltsdefizite decken sollen. Legt man die negativen Erfahrungen mit dem StrbEG vom 25.07.1988¹¹ einerseits und die kritischen Stimmen in der Literatur¹² und den Medien andererseits zu Grunde, ist mehr als zweifelhaft, ob tatsächlich die im Regierungsentwurf vom 17.03.2003 angeführten 5 Milliarden Euro Steuermehreinnahmen vereinnahmt werden. Dann aber hat das StraBEG seine Rechtfertigung verloren. Gerade im Hinblick auf die zum 01.04.2005 anstehenden verbesserten Kontrollmöglichkeiten besteht kein Bedarf an einer Steueramnestie. Werden die Maßnahmen effektiv umgesetzt, werden die Steuersünder ohnehin aufgedeckt werden und zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuern verpflichtet. Daher ist auch keine besondere Ausnahmesituation gegeben, die eine Ausnahme zu dem weiteren verfassungsrechtlichen Ansatzpunkt, dass eine strafrechtliche Amnestie nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers steht, rechtfertigt.¹³

IV. Überblick über die Voraussetzungen

Eine strafbefreiende Erklärung führt nur zur Straf- und Bußgeldfreiheit, wenn

- entweder eine Steuerhinterziehung i.S.d. §§ 370, 370 a AO oder § 26 c UStG oder eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S.d. §§ 378, 380 AO oder § 26 b UStG vorliegt,
- die in § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG genannten Steuern betroffen sind,

⁸ Carl/Klos, wistra 1989, 1; Reiß, wistra 1989, 248

⁹ - 2 BvL 3/89 -, BVerfGE 84, 233 ff.

¹⁰ Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, Rn 577

¹¹ Joecks/Randt, Steueramnestie 2004/2005, Rn 20

¹² Burkhard, StB, 371, 375, 376

¹³ a.A. Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, Rn 577

- die Festsetzung von den § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG genannten Steuern die Besteuerungszeiträume 1993 bis 2002 betrifft, wobei die Steuerstraftat vor dem 18.10.2003 begangen worden sein muss (§ 1 Abs. 7 StraBEG) und
- die Zahlung des selbst berechneten Abgeltungsbetrages von 25 % (vom 01.01.2004 – 31.12.2004) bzw. 35 % (vom 01.01.2005 – 31.03.2005) innerhalb von 10 Tagen nach Abgabe der Erklärung erfolgt.

V. Steuerstraftat als Voraussetzung für Straffreiheit

Von einer strafbefreienden Erklärung nach § 1 Abs. 1 und § 6 StraBEG kann nur Gebrauch gemacht werden, wenn Steuern verkürzt wurden, also eine Steuerstraftat sowohl objektiv als auch subjektiv nach § 370 AO (Steuerhinterziehung), § 370 a AO (Gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung) oder § 26 c UStG (Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens) oder eine Steuerordnungswidrigkeit nach § 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung), § 380 AO (Gefährdung von Abzugsteuern) oder nach § 26 b UStG (Schädigung des Umsatzsteueraufkommens) vorliegt. Wurde eine derartige Tat nur versucht, berechtigt dies dagegen nicht zu einer strafbefreienden Erklärung. Andere Delikte werden wie bisher strafrechtlich verfolgt. Die steuerstrafrechtliche Abgeltungswirkung umfasst nicht Straftaten nach anderen Gesetzen, z.B. Geldwäsche nach § 261 StGB oder das Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen nach § 266 a StGB.

Liegt ein Fall der Berichtigung nach § 153 AO vor, hat der Steuerpflichtige eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung weder vorsätzlich noch leichtfertig beim Finanzamt abgegeben, gelangt er nicht in den Genuss der strafbefreienden Amnestie. Ob dem Steuerpflichtigen ernsthaft dazu geraten werden soll, eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung zu behaupten, obwohl eine solche Tat nicht vorliegt,¹⁴ ist zwar im Hinblick darauf, dass die Finanzbehörde dann den Nachweis erbringen muss, dass keine solche Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung vorliegt, interessant; dieses Vorgehen stellt aber eine neue Hinterziehungshandlung dar.

Die Amnestieerklärung setzt voraus, dass Steuern verkürzt wurden. Nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO ist eine Steuer verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Die Steuerverkürzung stellt eine Unterschreitung der Ist-Einnahme unter die Soll-Einnahme dar. Demnach ist eine Steuerverkürzung dann nicht gegeben und eine Amnestieerklärung nicht möglich, wenn die Einnahmen des Steuerpflichtigen nicht über die Freibeträge hinausgehen. Die im Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.02.2004 getroffene Aussage, dass Freibeträge, die bei Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen wären, nicht von den Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG abzuziehen sind, kann nur zur Geltung gelangen, wo die Einnahmen die Freibeträge überschreiten.

VI. Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG)

1. Übersicht

§ 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG normiert eine differenzierte Ermittlung der Bemessungsgrundlage je nach Steuerart. Als Bemessungsgrundlage anzusetzen sind für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer 60 % der einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Einnahmen (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG), für die Gewerbesteuer 10 % der gewerbesteuerpflichtigen Einnahmen

¹⁴ Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, Rn 584

(§ 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 StraBEG), für die Umsatzsteuer 30 % der Lieferungen und Leistungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1 Abs. 4 Nr. 1 StraBEG), für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer 20 % der nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz steuerpflichtigen Erwerbe (§ 1 Abs. 5 StraBEG). Als Einnahmen i.S.d. StraBEG gelten auch Ausgaben, die bei der Steuerfestsetzung für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 zu Unrecht berücksichtigt worden sind. Diese sind mit 100 % der Ausgaben in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

2. Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 StraBEG)

a) Einnahmeverkürzungen (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG)

§ 1 Abs. 2 StraBEG differenziert für die Einkommen- und Körperschaftsteuer zwischen Verkürzungen auf der Einnahmen- und der Ausgabenseite. Soweit eine Verkürzung auf der Einnahmeseite vorliegt, sind 60 % der einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen anzusetzen. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind sowohl bei un versteuerten Gewinneinkünften (§§ 13 – 18 EStG) als auch bei un versteuerten Überschusseinkünften (§§ 19 – 23 EStG) die zu Unrecht nicht versteuerten Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen anzusetzen.

Der Abschlag von 40 % trägt dem Umstand Rechnung, dass im Fall von Verkürzungen auf der Einnahmeseite der Steuerpflichtige Aufwendungen tätigen musste.¹⁵ Sind die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Einzelfall höher, bleibt die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO. Freibeträge dürfen von den Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG nicht abgezogen werden. In der Mitteilung vom 03.02.2004 hat das Bundesministerium der Finanzen in Tz. 3.3.2 klargestellt, dass die Brutto-Einnahmen oder Brutto-Betriebsvermögensmehrungen einschließlich Umsatzsteuer zu Grunde zulegen sind.¹⁶ Bei Schwarzeinnahmen ist die nicht abgeführte Umsatzsteuer nicht aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen. Aufwendungen, die mit den nicht erklärten Einnahmen in Zusammenhang stehen (z.B. Schwarzlöhne), mindern die Bemessungsgrundlage nicht. Im Fall von nicht versteuerten Zinsen und Dividenden ist der ausgezahlte bzw. gutgeschriebene Betrag zuzüglich einbehaltene Kapitalertrag- und Zinsabschlagsteuer anzusetzen. Bei Leibrenten i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 3 a EStG ist nur der Ertragsanteil vor Abzug der Werbungskosten anzusetzen.¹⁷ Bei Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG sind 60 % des Veräußerungserlöses anzusetzen.¹⁸ Dies gilt auch, wenn die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes zu Unrecht nicht besteuert wurde.¹⁹

Zu den Einnahmen nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG zählen auch nicht berücksichtigte Betriebsvermögensmehrungen. Gemeint sind Fälle, in denen Forderungen nicht aktiviert wurden, zu Unrecht gebildete Rückstellungen oder bewusst zu geringe Bewertungen der halbfertigen Arbeiten.

b) Verkürzungen auf der Ausgabenseite (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG)

¹⁵ Tz. 3.3.9 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

¹⁶ so auch Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, Rn 591

¹⁷ Tz. 3.3.3 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

¹⁸ Tz. 3.3.4 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

¹⁹ Tz. 3.3.4 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

Als Einnahmen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 StraBEG gelten ferner Ausgaben, die zu einer Steuerverkürzung geführt haben. Dies sind nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 StraBEG Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Hierzu gehören auch zu Unrecht vorgenommene Absetzungen und Abschreibungen. Zu Unrecht geltend gemachte Aufwendungen sind in voller Höhe, ggf. einschließlich Umsatzsteuer, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Der Abschlag von 40 % unterbleibt, weil nach der Vorstellung des Gesetzgebers sich zu Unrecht geltend gemachte Ausgaben in vollem Umfang zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt haben.

3. Gewerbesteuer (§ 1 Abs. 3 StraBEG)

Ebenso wie im Fall der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterscheidet § 1 Abs. 3 S. 1 StraBEG bei der Gewerbesteuer zwischen bislang nicht erklärten Einnahmen und zu Unrecht in Anspruch genommenen Betriebsausgaben. Während die gewerbesteuerpflichtigen Einnahmen lediglich mit 10 % zu berücksichtigen sind, werden die unberechtigt geltend gemachten Ausgaben (Betriebsvermögensverminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten) wiederum mit 100% angesetzt. Bisher nicht berücksichtigte Hinzurechnungen wie Dauerschuldzinsen nach § 8 GewStG sind Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 StraBEG. Sofern diese Einnahmen aufgrund eines einheitlichen Lebenssachverhaltes gleichzeitig zu Unrecht weder der Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch der Gewerbesteuer unterworfen wurden, werden weitere 60 % (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG), also insgesamt 70 % der Brutto-Einnahmen als Bemessungsgrundlage angesetzt. Eine strafbefreiende Erklärung ist mangels einer Steuerstraftat überflüssig, wenn der gewerbesteuerliche Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG insgesamt im Erhebungszeitraum nicht überschritten wird.

4. Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 4 StraBEG)

Bei der Umsatzsteuer sind 30% der nicht versteuerten Gegenleistungen für steuerpflichtige, aber zu Unrecht nicht besteuerte Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ohne Abzug der Steuer²⁰ (sog. Brutto-Prinzip²¹) in den Besteuerungszeiträumen 1993 – 2002 als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Sofern diese Einnahmen aufgrund eines einheitlichen Lebenssachverhaltes gleichzeitig zu Unrecht weder der Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterworfen wurden, werden weitere 60 % (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG), also insgesamt 90 % der Brutto-Einnahmen als Bemessungsgrundlage angesetzt. Wurde zugleich auch Gewerbesteuer verkürzt, sind zusätzlich 10 % also insgesamt 100 % der Brutto-Einnahmen anzusetzen.²²

Zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuer ist gem. § 1 Abs. 4 Nr. 2 StraBEG zu 200% in die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StraBEG einzubeziehen.

5. Erbschaft-/Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 5 StraBEG)

²⁰ entgegen § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG

²¹ BT-Drucks. 15/1521, 11

²² Tz. 3.5.1 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

Nach § 1 Abs. 5 S. 1 StraBEG gelten als Einnahmen alle nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz verkürzten steuerpflichtigen Erwerbe, die in dem Zeitraum vom 01.01.1993 bis 31.12.2002 angefallen sind. Ihr Ansatz erfolgt mit 20 % des steuerpflichtigen Erwerbs. § 1 Abs. 5 StraBEG normiert eine Ausnahme zum sonst normierten Bruttoprinzip. Der Begriff des steuerpflichtigen Erwerbs ist in § 10 Abs. 1 ErbStG geregelt. Wertermittlungsvorschriften (z.B. § 13 a ErbStG), Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) und Nachlassverbindlichkeiten sind zu berücksichtigen. Steuerschulden eines Erblassers, die auf Grund der strafbefreienden Erklärung des Erben erlöschen, dürfen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht abgezogen werden. Soweit § 1 Abs. 5 S. 2 StraBEG auf den Zeitpunkt abstellt, in dem die Steuer angefallen ist, ist hiermit der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer i.S.d. § 9 ErbStG gemeint.

6. Vermögensteuer

Da in § 8 Abs. 1 S. 1 StraBEG ausdrücklich die steuerliche Abgeltung der Vermögensteuer vorgesehen ist, muss diese im Lebenssachverhalt spezifiziert werden, soweit sie zusammen mit einer in § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG genannten Steuern hinterzogen wurde, auch wenn diese in § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG nicht erwähnt ist. Dies gilt auch, wenn ausschließlich Vermögensteuer verkürzt wurde.²³

7. Abzugssteuern nach dem EStG

Die §§ 4 Abs. 1 S. 2 und 8 Abs. 1 S. 2 StraBEG normieren die steuerliche und strafrechtliche Abgeltungswirkung für Abzugssteuern, soweit der Steuerschuldner die verkürzten Einnahmen zu Zahlungen verwendet hat, auf Grund derer er nach dem EStG einen Steuerabzug hätte vornehmen müssen. Abzugssteuern nach dem EStG sind die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Bauabzugsteuer sowie die Steuer nach § 50 a EStG. Die Abzugssteuern erlöschen, ohne dass die Abzugssteuern gesondert mit einer weiteren Bemessungsgrundlage in die strafbefreiende Erklärung aufgenommen werden müssten. Betroffen ist vor allem die Lohnsteuer auf Schwarzlohnzahlungen. Die Abgeltungswirkung bei gezahlten Schwarzlöhnen, für die eine strafbefreiende Erklärung abgegeben wird, gilt nicht für Sozialversicherungsbeiträge. Nach § 31 Abs. 2 AO sind die Finanzämter sogar verpflichtet, ihnen gegenüber bekannt gewordene Schwarzlohnzahlungen den Sozialversicherungsträgern mitzuteilen.

VII. Erklärungs berechtigte Personen (§ 2 StraBEG)

1. Täter

Berechtigt eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, ist zunächst der Täter der Steuerhinterziehung. Da § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG nur auf den Täter und nicht auf den Steuerpflichtigen, d.h. auf den Schuldner der hinterzogenen Steuer, abstellt, kann auch der steuerliche Berater oder Testamentsvollstrecker eine Amnestieerklärung abgeben. Die Möglichkeit einer strafbefreienden Erklärung ist auch dem Mittäter und dem mittelbaren Täter eröffnet.

²³ Tz. 3.7 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

2. Teilnehmer

Teilnehmer einer Steuerstraftat wie Anstifter und Gehilfen sind nach § 2 Abs. 1 S. 2 StraBEG nicht erklärungsberechtigt. Der Teilnehmer kann nach § 4 Abs. 2 StraBEG nur straffrei werden, wenn der Erklärungsberechtigte eine wirksame Amnestieerklärung abgibt und die Zahlung fristgerecht leistet und bei ihm kein Sperrwirkungstatbestand nach § 7 StraBEG vorliegt. Zur Erlangung von Straffreiheit bleibt den Anstiftern und Gehilfen selbstverständlich die Möglichkeit, eine wirksame Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO zu erstatten, soweit kein Sperrtatbestand nach § 371 Abs. 2 AO vorliegt. Soweit die verkürzten Steuern nicht zu ihren Gunsten hinterzogen wurden, führt die Selbstanzeige ohne Nachzahlung nach § 371 Abs. 3 AO zur Straffreiheit. Allerdings müssen die Teilnehmer mit einer möglichen Haftungsinsanspruchnahme nach § 71 AO rechnen, wenn der Steuerschuldner die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern nicht entrichtet.

3. Steuerschuldner

Hat der gesetzliche Vertreter, der Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte die Steuerhinterziehung zugunsten des Steuerschuldners begangen, ist der Steuerschuldner berechtigt, selbst die strafbefreiende Erklärung abzugeben (§ 2 Abs. 2 StraBEG). Gesetzliche Vertreter, der Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte sind in §§ 34, 35 AO angesprochen. Von Bedeutung ist die Regelung in Fällen, in denen das Vertretungsverhältnis zwischenzeitlich erloschen ist und der Steuerschuldner die Erlöschungswirkung von Steueransprüchen unabhängig vom früheren Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigten erreichen will. Hat der frühere gesetzliche Vertreter zugunsten der Kapitalgesellschaft eine Steuerhinterziehung begangen, kann die Erklärung von der Kapitalgesellschaft abgegeben werden, ohne den Namen des tatusführenden Geschäftsführers zu benennen. Auch ein inzwischen Volljähriger kann somit eine Amnestieerklärung anstelle des früheren gesetzlichen Vertreters abgeben.

Mitunternehmenschaften haben keinen gesetzlichen Vertreter. § 2 Abs. 2 StraBEG gelangt dennoch zur Anwendung, da die Komplementäre den gesetzlichen Vertretern gleichstehen und Verfügungsberechtigte sein können. Bei Mitunternehmenschaften kann die Amnestieerklärung nur für die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer abgegeben werden, da die Mitunternehmenschaft Steuerschuldner nur für diese beiden Steuerarten ist. Hinsichtlich einer etwaigen Einkommensteuerhinterziehung, die mit der Hinterziehung von Gewerbesteuer und Umsatzsteuer einhergeht, muss jeder betroffene Mitgesellschafter eine Erklärung in seinem Namen abgeben, sofern er als Täter oder Mittäter anzusehen ist.

Von § 35 AO erfasst wird auch der faktische Geschäftsführer, der eine strafbefreiende Erklärung abgeben kann.

4. Gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte

§ 2 Abs. 3 StraBEG erweitert den Anwendungsbereich für die Fälle, in denen die jetzigen gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte eine Amnestieerklärung für Steuerstraftaten früherer gesetzlicher Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigter abgeben wollen. Die Erklärung könnte aber auch nach § 2 Abs. 2 StraBEG von dem Steuerschuldner abgegeben werden. Praktische Bedeutung hat dies für den neubestellten GmbH-Geschäftsführer, der erkennt, dass die von seinem Vorgänger

abgegebenen Steuererklärungen unrichtig sind. Die Berichtigungspflicht ergibt sich ohnehin aus § 153 Abs. 1 S. 2 AO.

5. Gesamtrechtsnachfolger

Schließlich sind auch Gesamtrechtsnachfolger (§ 44 AO) nach § 2 Abs. 4 StraBEG befugt, die strafbefreiende Erklärung beim Finanzamt einzureichen.²⁴ Eine Gesamtrechtsnachfolge setzt den kraft Gesetzes erfolgenden Übergang eines gesamten Vermögens oder Sondervermögens voraus.²⁵ Wesentlich ist, dass der Vermögensübergang kraft Gesetzes erfolgt. Gesamtrechtsnachfolger sind Erben (§ 1922 Abs. 1 BGB) und Nacherben (§ 2139 BGB) sowie der Eintritt in eine Gütergemeinschaft (§ 1416 Abs. 2 BGB). Eine Gesamtrechtsnachfolge ist auch gegeben bei der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden eines Gesellschafters gem. § 738 Abs. 1 S. 1 BGB, wenn von mehreren Gesellschaftern bis auf einen alle ausscheiden und der allein verbleibende Gesellschafter das Unternehmen allein weiterführt²⁶, bei der Übernahme des Geschäfts durch einen Gesellschafter gemäß § 142 HGB i.d.F. bis 1997²⁷, bei der Verschmelzung von Gesellschaften nach dem Aktiengesetz und der Umwandlung von Gesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz. In den vorgenannten Fällen besteht auch eine Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 S. 2 AO.

Von praktischer Bedeutung sind die Fälle der Erbschaft, bei denen der Erblasser vorsätzlich oder leichtfertig Steuern verkürzt hat. Im Falle der Erbengemeinschaft kann jeder Erbe ohne Zustimmung der weiteren Erben eine Amnestieerklärung abgeben. Die Erklärung muss wegen der gesamtschuldnerischen Haftung den gesamten hinterzogenen Steuerbetrag erfassen; die Erklärung darf sich nicht nur auf seine Erbquote beschränken. Dem die Amnestieerklärung abgebende und den Abgeltungsbetrag zahlende Erbe steht ein Ausgleichsanspruch gegenüber den Miterben zu, soweit er mehr geleistet hat, als es seiner Erbquote entspricht. Hat der Erbe die Steuerhinterziehung des Erblassers fortgesetzt und sich wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht, kann er eine Amnestieerklärung für sich selbst, aber auch für den Erblasser in der Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger abgeben.

VIII. Inhalt, Form und Adressat der Amnestieerklärung (§ 3 StraBEG)

1. Form der Amnestieerklärung

a) Selbstberechnung

Die nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder Abs. 6 StraBEG geschuldete Pauschalsteuer muss der Erklärende selbst berechnen und innerhalb von 10 Tagen ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung entrichten (§ 3 Abs. 1 S. 1 StraBEG). Eine Günstigkeitsprüfung in Gestalt einer Vergleichsberechnung durch die Finanzbehörde erfolgt nicht.²⁸ Bei der strafbefreienden Erklärung handelt es sich demnach um eine Steueranmeldung, die einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich steht (§ 10 Abs. 2 S. 1 StraBEG).

²⁴ Zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO vgl. Müller, AO-Steuerberater 2004, 23

²⁵ BFH, Urt. v. 28.10.1970 – I R 72/68 -, BStBl. 1971 II, 26, 27

²⁶ BFH, Urt. v. 28.04.1965 – II 9/62 -, BStBl. 1965 II, 422; BFH, Urt. v. 16.11.1989 – IV R 29/89 -, BStBl. 1990 II, 272; BFH, Beschl. v. 21.03.1995 – I B 123/94 -, BFH/NV 1995, 864

²⁷ BFH, Urt. v. 11.08.1993 – III R 83/89 -, BFH/NV 1994, 263

²⁸ Burkhard, StB 2003, 371, 373

b) Amtlicher Vordruck und eigenhändige Unterschrift

Die strafbefreiende Erklärung muss nach § 3 Abs. 1 S. 2 StraBEG auf dem vom Gesetzgeber entworfenen amtlich vorgeschriebenen Formblatt abgegeben und vom Erklärenden eigenhändig unterschrieben werden. Dieser Vordruck kann im Internet auf der Seite des Bundesministeriums der Finanzen heruntergeladen werden.²⁹ Es ist nicht vorgesehen, dass die Vordrucke bei den Finanzbehörden ausgelegt werden. Der Vordruck besteht aus der strafbefreienden Erklärung und einer Anlage zur strafbefreienden Erklärung. Beweismittel, insb. Bankunterlagen müssen nicht beigelegt werden. Wird die strafbefreiende Erklärung nicht nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben, ist die strafbefreiende Erklärung unwirksam. Zu beachten ist jedoch, dass nach der Mitteilung des BMF vom 14.11.1996³⁰ die Abgabe der Amnestieerklärung auch auf einem privat gedruckten Vordruck zulässig ist, wenn dieser dem amtlichen Vordruck voll entspricht.

Die Erklärung sollte aus Gründen des Nachweises persönlich in Gegenwart von Zeugen³¹ oder per Post beim zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Die Abgabe der Amnestieerklärung per Fax oder durch elektronische Übermittlung hat keine Strafbefreiung und Abgeltung der verkürzten Steueransprüche zur Folge; die Erklärung ist unwirksam.³² Allerdings ist die Finanzbehörde verpflichtet, den Erklärenden auf den Fehler hinzuweisen. Formuliert das BMF in Tz. 5.2 eine Pflicht der Finanzbehörde, ist in Tz. 12.5 lediglich von einem Ermessen der Finanzbehörde die Rede. Wenn das BMF schon ein Merkblatt zur einheitlichen und für die Finanzverwaltung verbindlichen Auslegung des StraBEG erarbeitet hat, wäre das BMF gut beraten gewesen, innerhalb des Merkblatts eine einheitliche Auslegung zu schaffen, um keinen Raum für weitere Interpretationen zu schaffen.

c) Anfechtung durch Einspruch

Da der Gesetzgeber den Erklärenden in § 3 Abs. 1 S. 1 StraBEG dazu verpflichtet hat, den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen und in § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 6 StraBEG dem Erklärenden eine Frist zur Zahlung von 10 Tagen gesetzt und in § 7 StraBEG die Sperrwirkungstatbestände normiert hat, ist eine gründliche Vorbereitung, aber auch zugleich Eile mit der Anfertigung der Erklärung geboten. In solchen Fällen bleibt daher nur die Möglichkeit, die Amnestieerklärung auf der Grundlage geschätzter Zahlen zu erstellen. Bei der Schätzung ist ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen. Der Erklärende ist zur Zahlung innerhalb der 10-Tagesfrist des § 1 Abs. 1 und 6 StraBEG verpflichtet, wobei bei Ermittlung der Einnahme für die Zahlung der Sicherheitszuschlag einzubeziehen ist. Eine Aussetzung der Vollziehung kommt nicht in Betracht (§ 10 Abs. 4 StraBEG). Im Anschluss an die Abgabe der strafbefreienden Erklärung hat der Erklärende die Möglichkeit, Einspruch nach § 347 AO einzulegen, um dann zeitnah die tatsächlichen Einnahmen zu ermitteln und so eine Herabsetzung des zu hoch berechneten Abgeltungsbetrags zu erreichen. Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat, die Frist beginnt ab Zugang der Erklärung beim Finanzamt zu laufen. Die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO gelangt nicht zur Anwendung, da die Steueranmeldung kein schriftlicher Verwaltungsakt ist, der einer Rechtsbehelfsbelehrung bedarf. Nach Ablauf der Einspruchsfrist ist eine Änderung der strafbefreienden Erklärung nur noch nach §§ 172 ff. AO möglich.

²⁹ www.Bundesfinanzministerium.de

³⁰ – IV A 6 - O 2250 – 112/96, BStBl. 1996 I, 1411

³¹ Burkhard, StB 2003, 371, 373

³² Tz. 5.2 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004; vgl. BFH, Urt. v. 17.12.1998 – III R 87/96 -, BStBl. 1999, 313 für den Fall der Beantragung von Investitionszulage

3. Ergänzende Erklärung möglich

Hat der Erklärende den selbst berechneten Betrag zu niedrig ermittelt, verbleibt dem Erklärenden nur die Abgabe einer weiteren ergänzenden Erklärung, um auch insoweit Straffreiheit zu erlangen und die Abgeltungswirkung zu sichern. Eine weitere Amnestieerklärung ist infolge der Sperrwirkungstatbestände nach § 7 StraBEG für den Sachverhalt ausgeschlossen, der bereits in der ersten Erklärung amnestiert wurde. Der amnestierte Sachverhalt bestimmt sich nach den Angaben, die in dem amtlichen Vordruck zum Lebenssachverhalt gemacht wurden.

4. Spezifizierung der Einnahmen nach Kalenderjahren und Lebenssachverhalt

Sah die ursprüngliche Fassung des Regierungsentwurfs lediglich vor, dass die Gesamtbemessungsgrundlage in einer Summe sowie die darauf angewandte Abgeltungssteuer als Betrag ausgewiesen werden, fordert § 3 Abs. 1 S. 3 StraBEG in der strafbefreienden Erklärung eine Spezifizierung der erklärten Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG nach Kalenderjahren und zugrunde liegenden Lebenssachverhalten. Die Regelung will nach der Vorstellung des Gesetzgebers sicherstellen, dass für die Finanzbehörde überprüfbar wird, in welchem Umfang Straffreiheit eingetreten und der Steueranspruch erloschen ist. Die Änderung der Darstellungspflicht ist auf die Änderung der Beweislastverteilung zu Lasten des Steuerpflichtigen des § 8 Abs. 3 StraBEG zurückzuführen. § 8 Abs. 3 S. 1 StraBEG normiert die Vermutung für den Fall, dass der Finanzbehörde nach Abgabe der strafbefreienden Erklärung Steuerstraftaten bekannt werden, der Erklärende diese nicht in der Erklärung aufgenommen hat. Der Erklärende trägt damit die Beweislast dafür, dass diese Steuerstraftaten Gegenstand der strafbefreienden Erklärung waren. Damit der Erklärende den Nachweis nach § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG erbringen kann, ist ihm zu empfehlen, die Berechnungsgrundlage sowie sonstige Nachweise sorgfältig aufzubewahren.

Besondere Bedeutung kommt der Frage nach der Spezifikation des Lebenssachverhalts zu. Der Lebenssachverhalt wird durch die Bezeichnung der Einnahmequelle und/oder Art der Tätigkeit getrennt nach einzelnen Kalenderjahren dargestellt.³³ Eine weitere Spezifikation nach Steuerarten ist nicht vorgesehen. Der einzelne Geschäftsvorfall muss nicht dargelegt werden.³⁴ In der strafbefreienden Amnestieerklärung muss auch nicht erläutert werden, ob und inwieweit eine Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegt. Das Bundesministerium der Finanzen fordert in seinem Merkblatt vom 03.02.2004 unter Tz. 5.4, dass bei ausländischen Einnahmen der Herkunftsstaat zu benennen ist; handelt es sich um Zinseinnahmen soll auch das Kreditinstitut angeführt werden. Auch wenn die Spezifizierung des Lebenssachverhaltes im Hinblick auf die Beweislastverteilung nach § 8 Abs. 3 StraBEG im Interesse des Erklärenden liegt, geht meines Erachtens diese Forderung zu weit, kann doch der Erklärende an Hand der Belege den Nachweis erbringen, welche Einnahmen er bei der Ermittlung der Berechnungsgrundlage angeführt hat. Zu diesem Zweck sind in der Anlage zur strafbefreienden Erklärung die Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StraBEG in einer gesonderten Spalte anzugeben.

³³ Beispiele werden im Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.02.2004 unter Tz. 5.4 angeführt

³⁴ Joecks/Randt, Steueramnestie 2004/2005, Rn 248

Wird die Erklärung von einer anderen Person als dem Steuerschuldner abgegeben, so ist in der Erklärung zusätzlich auch der Steuerschuldner zu bezeichnen, damit feststeht, bei wem die steuerlichen Wirkungen der §§ 8 ff. StraBEG eintreten (§ 3 Abs. 1 S. 4 StraBEG).

5. Adressat der strafbefreienden Erklärung

Die strafbefreiende Erklärung ist bei dem für den Steuerschuldner nach den §§ 19 oder 20 AO zuständigen Finanzamt abzugeben (§ 3 Abs. 2 S. 1 StraBEG). Bei Gesellschaften oder Gemeinschaften i.S.d. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO bestimmt sich die Zuständigkeit nach § 18 AO; die Erklärung ist bei dem für die gesonderte Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte abzugeben. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die im Rahmen der Gesellschaft erzielten Einkünfte der Gesellschafter von diesen zu versteuern sind und deren strafbefreiende Erklärung bei dem für sie zuständigen Wohnsitzfinanzamt abzugeben sind und nicht bei dem für die Gesellschaft oder Gemeinschaft zuständigen Finanzamt.³⁵

Die örtliche Zuständigkeit nach den §§ 18 bis 20 AO gilt auch für die Gewerbesteuer, obwohl diese im Fall einer Steuerhinterziehung den Gemeinden vorenthalten wurde. Die Gemeinde ist keine Finanzbehörde i.S.v. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Außerdem bestimmt sich die Gewerbesteuer nach dem Gewerbesteuermessbescheid, den die Finanzbehörde nach § 184 Abs. 2 AO ohne Beteiligung der Gemeinde erlässt. Damit scheidet eine strafbefreiende Erklärung gegenüber der zuständigen Gemeinde aus.

IX. Umfang der Strafbefreiung (§ 4 StraBEG)

1. Amnestierte Ansprüche

Beschränkte die Amnestieregelung vom 25.07.1988 die Straffreiheit ausschließlich auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, erstreckt § 4 Abs. 1 S. 1 StraBEG die Straffreiheit auf alle Taten i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG, die sich auf zwischen dem 01.01.1993 und 31.12.2002 entstandene Ansprüche auf Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, Vermögensteuer und Schenkungsteuer beziehen, soweit die entsprechenden Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt sind. Die Aufzählung der Steuerarten ist abschließend. Die Verkürzung von Grunderwerbsteuern, Tabaksteuern, Branntweinsteuern etc. ist nicht amnestiefähig. Taten i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG sind Steuerhinterziehung (§ 370 AO), Gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung (§ 370 a AO) und Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26 c UStG). Amnestiert werden allerdings auch die Steuerordnungswidrigkeiten wie Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO), Gefährdung von Abzugsteuern (§ 380 AO) oder Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26 b UStG).³⁶ Andere Straftatbestände wie Geldwäsche (§ 261 StGB), Betrug (§ 263 StGB), Untreue (§ 266 StGB) werden nicht amnestiert.

Die Straffreiheit tritt gem. § 4 Abs. 2 StraBEG bei Abgabe einer wirksamen strafbefreienden Erklärung für alle Tatbeteiligten ein, es sei denn, bei einem Tatbeteiligten liegt bereits ein Ausschlussgrund i.S.d. § 7 StraBEG vor. Dies gilt auch dann, wenn die strafbefreiende Erklärung durch eine Person i.S.d. § 2 Abs. 2 bis 4 StraBEG abgegeben wurde, die selbst nicht Tatbeteiligte war.

³⁵ Beispiele werden im Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.02.2004 unter Tz. 5.7 angeführt

³⁶ Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, Rn 672

2. Unvollständige Erklärung

Die Straffreiheit tritt ein, „soweit“ die entsprechenden Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt worden sind. Ist die strafbefreiende Erklärung unvollständig, so tritt zumindest teilweise Straffreiheit ein (§ 4 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 StraBEG). Stellt sich nachträglich heraus, dass eine strafbefreiende Erklärung unvollständig war, so wird über die in § 3 Abs. 1 S. 2 StraBEG geforderte detaillierte Aufschlüsselung der Einnahmen nach Kalenderjahr und Lebenssachverhalt eine weitgehend exakte Zuordnung möglich sein, um den Umfang der Amnestiewirkung zu bestimmen. Auch bei nicht vollständiger Erklärung der nichtbesteuerten Einnahmen tritt eine besondere Strafverfolgungsverjährung ein (§ 11 Abs. 1 S. 1 StraBEG).

X. Sperrwirkung - Ausschluss der Straf- oder Bußgeldbefreiung (§ 7 StraBEG)

1. Überblick

Der Gesetzgeber hat die Sperrwirkungstatbestände in § 7 StraBEG normiert, die in Nr. 1 und 2 weitgehend den für die Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO geltenden Sperrtatbestände entsprechen. Eine wirksame strafbefreiende Erklärung wegen einer Tat i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG oder einer Steuerordnungswidrigkeit i.S.d. § 6 StraBEG wird im Einzelnen ausgeschlossen, wenn

- bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter mit einer Prüfung zur Ermittlung steuerlich relevanter Sachverhalt oder einer Steuerstraftat bzw. Steuerordnungswidrigkeit begonnen wird (§ 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG),
- die Tat bereits entdeckt war und der Erklärende dies wusste oder damit bei verständiger Würdigung hätte rechnen müssen (§ 7 S. 1 Nr. 1 b StraBEG),
- einem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wurde und er dies wusste oder damit hätte bei verständiger Würdigung rechnen müssen (§ 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG),
- der Erklärende unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt hat (§ 7 S. 1 Nr. 3 StraBEG).

2. Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§ 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG)

Die strafbefreiende Erklärung ist ausgeschlossen, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist. Die Voraussetzungen der Sperrwirkungstatbestände des § 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG entsprechen weitgehend dem Ausschlussgrund bei der Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO.³⁷ Das Erscheinen eines Amtsträgers steht der Wirksamkeit einer Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung nicht im Wege, so dass das StraBEG im Falle der leichtfertigen Steuerverkürzung einen zusätzlichen Ausschlussgrund normiert. Amtsträger der Finanzbehörde in diesem Sinne sind Betriebsprüfer (§§ 193 ff. AO),

³⁷ Wegen der Einzelheiten vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn 120 ff und Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rn 134

Umsatzsteuersonderprüfer (§ 27 b UStG)³⁸ oder Lohnsteueraußenprüfer. Erschienen ist der Amtsträger, wenn er in Prüfungsabsicht das Grundstück mit den Betriebs- oder Wohnräumen betritt. Die telefonische Ankündigung des Besuchs oder der Erhalt der Prüfungsanordnung schließen allerdings die Möglichkeit einer strafbefreienden Erklärung noch nicht aus. Der Prüfer ist allerdings auch dann erschienen, wenn ihm der Steuerpflichtige die Tür nicht öffnet oder aber nicht anwesend ist und der Prüfer eine Nachricht über den vergeblichen Prüfungsversuch hinterlässt.³⁹ Auch die Prüfung beim Steuerberater oder Konkursverwalter führt zum Ausschlussgrund des § 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG. Fraglich ist, ob der Ausschlussgrund auch gegeben ist, wenn die Prüfung an Amtsstelle stattfindet und der Steuerpflichtige beim Prüfer auf Vorladung erscheint, um ihm die Unterlagen für die Außenprüfung zu übergeben. Auch wenn auf Grund der Auslegung des Wortlauts des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht angenommen werden kann, dass die Sperrwirkung eingetreten ist, da die Sperrwirkung nur eintritt, wenn der Amtsträger der Finanzbehörde beim Steuerpflichtigen zur Prüfung erscheint⁴⁰, empfiehlt sich vor dem Betreten des Finanzamts und der Übergabe der Unterlagen an den Prüfer die strafbefreiende Erklärung dem Finanzamt zuzuleiten. In diesem Fall greift der Ausschlussgrund unstreitig nicht ein.

Die der Prüfungsanordnung angeführten Steuerarten und Zeiträume bestimmen den sachlichen Umfang der Ausschlusswirkung. Die strafbefreiende Erklärung ist darum immer noch für diejenigen Steuerarten und Besteuerungszeiträume möglich, die vom jeweiligen Ausschlussgrund nicht umfasst sind. In persönlicher Hinsicht betrifft der Ausschlussgrund des § 7 Nr. 1 a StraBEG, anders als § 7 Nr. 2 StraBEG, nur denjenigen, der von dem Erscheinen des Amtsträgers betroffen ist.

Nach § 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG tritt Straf- und Bußgeldfreiheit auch nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Steuerstraftat oder einer ordnungswidrigen Handlung bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.

Ist das Straf- oder Bußgeldverfahren vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen worden, lebt die Möglichkeit zur Nacherklärung wieder auf, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Einnahmen bezieht, die im Rahmen dieses Verfahrens nicht festgestellt worden sind (§ 7 S. 2 StraBEG). Dies bezieht sich allerdings nur auf Fälle der Einstellung nach §§ 170 Abs. 2, 153 StPO. Bei einem anderen Verfahrensabschluss (Freispruch, Urteil Strafbefehl, Einstellung gegen Geldauflage nach § 153 a StPO) ist ohnehin Strafklageverbrauch eingetreten.

3. Tatentdeckung (§ 7 S. 1 Nr. 1 b StraBEG)

Straf- oder Bußgeldfreiheit tritt nach § 7 S. 1 Nr. 1 b StraBEG nicht ein, soweit die Tat entdeckt war und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Die Regelung entspricht im Wesentlichen den Regelungen bei der Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der bloße Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung reicht für eine Tatentdeckung nicht aus. Die Tatentdeckung erfordert die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung aufgrund einer vorläufigen Tatbewertung.⁴¹ Führt die Steuerfahndung lediglich Vorfeldermittlungen durch, fertigt Kontrollmitteilungen an oder

³⁸ vgl. Tz. 9.2 der Mitteilung des BMF vom 03.02.2004

³⁹ OLG Oldenburg, Urt. v. 11.3.1958 – Ss 14/58 -, NJW 1958, 1407

⁴⁰ Burkhard, wistra 1998, 216, 217

⁴¹ BGH, Urt. v. 30.03.1993, wistra 1993, 227

wurden wegen nicht abgegebener Steuererklärungen Schätzungsbescheide erlassen, ist die Tat noch nicht entdeckt. § 7 S. 2 StraBEG ist auch hier zu berücksichtigen.

4. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG)

Wurde einem Tatbeteiligten (Täter oder Teilnehmer) oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens bekannt gegeben und wusste dies der Erklärende oder musste er bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen, entfällt die Straf- und Bußgeldfreiheit. Anders als bei den §§ 371, 378 Abs. 3 AO greift die Sperre nur, wenn der Erklärende von der Verfahrenseinleitung wusste oder hätte wissen müssen. Eine Drittwirkung ist auf Grund des kognitiven Elements eingeschränkt. Die Sperre der Verfahrenseinleitung gilt nur dann, wenn der Erklärende von der Einleitung gegen einen Tatbeteiligten wusste oder damit rechnen musste.

5. Abgabe einer Selbstanzeige (§ 7 S. 1 Nr. 3 StraBEG)

Die Möglichkeit einer strafbefreienden Erklärung ist ausgeschlossen, wenn der Erklärende vor Abgabe einer strafbefreienden Erklärung hinsichtlich einer Steuerstraftat i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG oder einer ordnungswidrigen Handlung i.S.d. § 6 StraBEG eine Selbstanzeige i.S.d. §§ 371, 378 Abs. 3 AO oder eine Berichtigungsanzeige i.S.d. § 153 AO abgegeben hat. War die Selbstanzeige unwirksam geblieben, greift die Ausschlusswirkung ebenfalls ein. Die Sperrwirkung greift nur in dem Umfang, in welchem sie Gegenstand der Selbstanzeige war. Eine weitere Amnestieerklärung ist infolge der Sperrwirkungstatbestände nach § 7 StraBEG für den Sachverhalt ausgeschlossen, der bereits in der ersten Erklärung amnestiert wurde.

XI. Sachlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 8 StraBEG)

Gem. § 8 Abs. 1 S. 1 StraBEG erlöschen alle zwischen dem 01.01.1993 und 31.12.2002 entstandenen Steueransprüche, die wegen einer Steuerstraftat i.S.v. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG oder Steuerordnungswidrigkeit i.S.v. § 6 StraBEG nicht festgesetzt wurden, soweit durch eine Amnestieerklärung und fristgerechte Zahlung Straf- und Bußgeldfreiheit eintritt. Die steuerliche Abgeltungswirkung erstreckt sich auch auf Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer wie Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag und auf die mit den vorgenannten Steueransprüchen in Zusammenhang stehenden Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO. Dies sind insbesondere Zinsen nach §§ 233 – 237 AO, Verspätungszuschläge nach § 152 AO sowie Säumniszuschläge nach § 240 AO. Die Abgeltungswirkung erfasst nach § 8 Abs. 1 S. 2 StraBEG auch nicht entrichtete Steuerabzugsbeträge. Dies sind z.B. die vom Arbeitgeber einzubehaltenden Lohnsteuern. Nach § 8 Abs. 2 StraBEG umfasst die Erlöschenswirkung auch die Fälle, die im Einzelfall aus anderen Gründen (z.B. wegen strafrechtlicher Verjährung) gehandelt werden können.

XII. Persönlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 9 StraBEG)

In persönlicher Hinsicht erstreckt sich die Abgeltungswirkung nicht nur auf den Steuerschuldner, sondern auf alle Gesamtschuldner i.S.d. § 44 AO (§ 9 StraBEG). Damit sind die mit dem Steuerpflichtigen zusammenveranlagten Personen als auch Berater und

Bankmitarbeiter, die nach § 71 AO für die hinterzogenen Steuern haften könnten, ebenfalls steuerfrei gestellt.

XIII. Besondere straf- und steuerrechtliche Verjährung für Besteuerungszeiträume vor 1993 (§§ 11, 12 StraBEG)

Nach § 11 Abs. 1 S. 1 StraBEG können Steuerstraftaten i.S.v. § 1 Abs. 1 S. 1 StraBEG und Ordnungswidrigkeiten i.S.v. § 6 StraBEG, die sich auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis beziehen, die vor dem 01.01.1993 entstanden sind, nach dem 31.12.2003 nicht mehr als Steuerstraftat oder steuerliche Ordnungswidrigkeit verfolgt werden, wenn eine strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde. Dies gilt gem. § 12 StraBEG sogar, wenn die strafbefreiende Erklärung unvollständig sein sollte. Die zeitliche Begrenzung der strafbefreienden Erklärung auf die zu Unrecht nicht versteuerten Einnahmen der Jahre 1993 bis 2002 orientiert sich an der steuerlichen Festsetzungsfrist, die bei Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Im Einzelfall werden An- und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist nicht berücksichtigt. Es handelt sich um absolute zeitliche Grenzen. § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO gelangt nicht zur Anwendung. Mit dieser Regelung soll Rechtsfrieden geschaffen werden. Wegen der fünfjährigen Strafverfolgungsverjährung nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB dürfte die Regelung kaum von praktischer Relevanz sein.

Nach § 12 StraBEG gelten die in § 11 StraBEG genannten Ansprüche nach Abgabe der Amnestieerklärung steuerlich als erloschen.

XIV. Höhe der Pauschalsteuer und Zahlungsfrist

Nach § 1 Abs. 1 StraBEG muss in der Zeit vom 01.01.2004 bis 31.12.2004 eine strafbefreiende Erklärung abgegeben und innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe dieser Erklärung (= Tag des Eingangs der strafbefreienden Erklärung beim zuständigen Finanzamt), spätestens aber bis zum Ablauf des 31.12.2004 25 % der Gesamtbemessungsgrundlage an die Finanzbehörde entrichtet werden, um Strafbefreiung zu erlangen. Auch wenn die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 22.12.2004 und dem 31.12.2004 abgegeben wird, muss die Zahlung spätestens am 31.12.2004 erfolgt sein. In diesem Fall gilt die Zahlungsfrist von zehn Tagen nicht.

Bei Abgabe der strafbefreienden Erklärung nach dem 31.12.2004 und vor dem 01.04.2005 beträgt die Abgabe gem. § 1 Abs. 6 StraBEG 35 % der Gesamtbemessungsgrundlage. Auch in diesem Fall gilt die Zahlungsfrist von zehn Tagen nicht, wenn die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 22.03.2005 und dem 1.03.2005 abgegeben wird.

Bei der Berechnung der Erklärungs- und Zahlungsfrist ist § 108 AO zu beachten. Endet die Zahlungsfrist daher an einem Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend, so verlängert sich die Frist auf den nächstfolgenden Werktag. Der Zahlungszeitpunkt ist nach § 224 AO zu ermitteln (§ 1 Abs. 1 S. 2 StraBEG). Die Zahlung per Scheck erscheint am sichersten, da die Zahlung hier bereits mit dem Eingang des Schecks beim Finanzamt als bewirkt gilt (§ 224 Abs. 2 Nr. 1 AO). Bei Überweisungen gilt die Zahlung erst als entrichtet, wenn der Betrag dem zuständigen Finanzamt gutgeschrieben wurde (§ 224 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Erklärende kann die Aufrechnung nach § 226 Abs. 3 AO mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen gegenüber der Finanzverwaltung erklären. Die Zahlungsfrist ist eine gesetzliche Frist, die nicht verlängert werden kann. § 109 AO gelangt nicht zur

Anwendung. Wird die Zahlungsfrist unverschuldet versäumt, kann unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden.

Hat der Erklärende den selbst berechneten Betrag nur teilweise entrichtet, erlangt die strafbefreiende Erklärung keine, mithin auch keine teilweise Wirksamkeit.

XVI. Keine Ermittlungen nach Amnestieerklärung (§ 13 StraBEG)

§ 13 StraBEG normiert eine besondere Verwendungsbeschränkung des Inhalts der strafbefreienden Erklärung. Demnach dürfen die geschützten Daten ohne die Einwilligung des Betroffenen nur zur Durchführung des StraBEG und für Verfahren i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 a u. b AO, die sich auf Besteuerungszeiträume nach 2002 beziehen, verwendet werden. Der Steuerpflichtige muss sich darauf einstellen, dass die Finanzbehörde zukünftig sicherstellen kann, dass das nachdeklarierte Vermögen auch richtig erklärt wird. Die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung darf, anders als bei der Selbstanzeige üblich ist, nicht zum Anlass genommen werden, ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten.

Eine fehlgeschlagene strafbefreiende Erklärung kann in eine Selbstanzeige nach § 371 oder § 378 Abs. 3 AO umgedeutet werden. Da die Abgabe einer Amnestieerklärung keine Tatentdeckung darstellen soll, kann der Erklärende auch nachträglich eine Selbstanzeige abgeben, wenn eine Umdeutung der strafbefreienden Erklärung nicht möglich ist.

XVI. Verhältnis der Amnestieerklärung zur Selbstanzeige

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit zwischen der straf- und bußgeldbefreiende Selbstanzeige i.S.d. §§ 371, 378 Abs. 3 AO und der strafbefreienden Erklärung nach dem StraBEG zu wählen. Zu beachten ist, dass mit der Entscheidung für eine Selbstanzeige der Wechsel zu einer strafbefreienden Erklärung nach § 7 S. 1 Nr. 3 StraBEG ausgeschlossen ist, soweit dieselben Steueransprüche betroffen sind. Allerdings kann der Erklärende nach einer fehlgeschlagenen strafbefreienden Erklärung noch eine Selbstanzeige abgeben, sofern nicht bereits die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO eingetreten ist. Denkbar ist es, dass eine strafbefreiende Erklärung mit einer Selbstanzeige kombiniert wird, sofern unterschiedliche Besteuerungszeiträume und/oder Steuerarten betroffen sind. Zu beachten ist allerdings, dass in Fällen des § 370 a AO die Selbstanzeige nicht zur Straffreiheit, sondern lediglich zur Anwendung des Strafrahmens in § 370 a S. 2 AO führt. Daher ist in diesen Fällen immer eine strafbefreiende Erklärung abzugeben. § 370 a AO gilt allerdings erst für Tathandlungen ab dem 28.12.2001, so dass wegen der in § 1 Abs. 7 StraBEG normierten Abgeltungswirkung für Tathandlungen bis zum 17.10.2003 die praktische Relevanz nicht gegeben ist.

XVII. Neue Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden

Am 21.01.2003 hat sich der ECOFIN-Rat auf eine europaweite Zinsbesteuerung geeinigt. Die Zinsrichtlinie soll international eine verbesserte Durchsetzung der Steuergesetze ermöglichen. Ein automatischer Informationsaustausch durch flächendeckende Kontrollmitteilungen über Zinseinnahmen soll stattfinden, durch den die Einkünfte aus Kapitalerträgen direkt von den Banken an die Finanzbehörden der anderen EU-Länder mitgeteilt werden. Für Luxemburg, Belgien und Österreich gibt es eine Übergangsregelung, nach der diese Länder eine Quellensteuer auf Zinsen und Steuerausländer erheben müssen.

Nicht zu vernachlässigen sind die Kontrollmaßnahmen, die durch das 4. Finanzmarkt-Förderungsgesetz⁴² möglich sind. Der Gesetzgeber hat § 24 c KWG eingeführt. Die Banken werden verpflichtet, eine Datei über die bei ihnen geführten Konten zum Zwecke eines automatisierten Abrufs durch die Aufsichtsbehörde bereit zu halten. Danach hat ein Kreditinstitut eine laufend zu aktualisierende Datei zu führen mit folgenden Inhalten: Nummer eines Kontos, Tag der Errichtung und Tag der Auflösung, der Name, sowie bei natürlichen Personen der Tag der Geburt, des Inhabers und eines Verfügungsberechtigten sowie der Name und die Anschrift eines abweichend wirtschaftlich Berechtigten.

Ebenfalls neu eingeführt wurde § 25 a KWG. Die Kreditinstitute wurden zur Schaffung adäquater interner Sicherungssysteme gegen Geldwäsche und den Finanzbetrug verpflichtet, um Geschäftsbeziehungen nach Risikogruppen und Auffälligkeiten überprüfen zu können. Dieses Vorgehen wird „Konten-Screening“ genannt.

Der Gesetzgeber hat zusammen mit dem am 30.12.2003 in Kraft getretenen Strafbefreiungserklärungsgesetz die Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörde verbessert, um die Steuerhinterziehung in Zukunft zu verbessern. Diese treten am 01.04.2005 in Kraft.

In die Abgabenordnung wurde § 93 b eingefügt. Hierdurch wird den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet, über das Bundesamt für Finanzen ermitteln zu können, bei welchen Kreditinstituten ein Steuerpflichtiger ein Konto oder Depot unterhält.

Den Finanzbehörden wird gem. § 93 Abs. 7 AO im Einzelfall die Möglichkeit eingeräumt, auf Daten zuzugreifen, die Kreditinstitute bereits heute die Zwecke der Kapitalmarktaufsicht und der Bekämpfung der Geldwäsche und anderer Delikte nach § 24 c KWG vorhalten. Die Finanzbehörden werden darüber erfahren können, bei welchem Kreditinstitut ein bestimmter Steuerpflichtiger ein Konto oder ein Depot hat, wenn deren Kenntnis im Einzelfall steuerlich von Bedeutung ist. Neu ist dabei insbesondere die Möglichkeit einer bundesweiten automatisierten Abfrage dieser Daten. Die Finanzbehörde soll allerdings über das Bundesamt für Finanzen nur dann einzelne Daten aus den nach § 93 b Abs. 1 AO zu führenden Dateien bei den Banken abrufen können, wenn dies zur Festsetzung oder Erhebung von Steuern erforderlich ist und ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder von vornherein Erfolg verspricht. Ermittlungen ohne konkreten Anlass sollen somit ausgeschlossen werden. Die neue Abfragemöglichkeit soll auch für die Steuerfahndung bestehen, mit der Einschränkung des § 30 a Abs. 5 AO.

Ergänzend wird die Finanzverwaltung über § 93 Abs. 8 AO zum Datenabruf für Amtshilfeszwecke ermächtigt.

XVIII. Zusammenfassung

Da der Gesetzgeber zusammen mit dem Strafbefreiungserklärungsgesetz die Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörde ab dem 01.04.2005 verbessert hat, um die Steuerhinterziehung in Zukunft zu verbessern, ist derzeit den Steuerhinterziehern zumindest anzuraten, über die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung verstärkt nachzudenken. Es ist zu vermuten, dass die Strafen nach Auslaufen des Amnestiegesetzes drastisch zunehmen. Anders als z.B. in Italien wird es so schnell nicht wieder zu einer Steueramnestie und somit zu einer

⁴² BGBl. I 2002, 2045 ff.

Chance kommen, die in der Vergangenheit vollzogenen Steuervergehen durch eine strafbefreiende Erklärung zu einem günstigen Pauschalsteuersatz zu beseitigen und zugleich strafrechtlich belangt werden zu können. Zu empfehlen ist allerdings, vor Abgabe einer strafbefreienden Erklärung eine Vergleichsrechnung anzustellen, um die Entscheidung zu treffen, ob die Amnestieerklärung auch tatsächlich günstiger ist als eine Selbstanzeige nach § 371 AO.